

# Beschluss vom 10. Mai 2012, X B 26/11

## D-Markbilanzgesetz: Auslegung von Arbeitsanleitungen im Rahmen der Erstellung einer DM-Eröffnungsbilanz

BFH X. Senat

DMBilG § 9 Abs 1 S 3, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 96 Abs 2, GG Art 103 Abs 1

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 19. Januar 2011, Az: 1 K 781/07

## Leitsätze

1. NV: Bei der "Arbeitsorientierungen zur Bewertung von Grund und Boden in der DM-Eröffnungsbilanz" handelt es sich um eine Übergangsvorschrift, der nur in Ausnahmefällen eine grundsätzliche Bedeutung i.S.d. § 115 Abs. 1 Nr. 1 FGO zukommen kann.
2. NV: Eine Überraschungsentscheidung kann gegeben sein, wenn der Spruchkörper im Verlauf des Verfahrens einen rechtlichen Hinweis gibt und --ohne die Beteiligten zuvor darauf hinzuweisen-- im Urteil entgegengesetzt entscheidet. Der gegebene Hinweis muss jedoch so ausgestaltet und zu verstehen sein, dass sich die Beteiligten darauf verlassen konnten.

## Gründe

- 1 Die Beschwerde des Klägers und Beschwerdeführers (Kläger) hat keinen Erfolg. Die Revision ist weder wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) noch wegen der Notwendigkeit einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) noch wegen eines Verfahrensmangels (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) zuzulassen.
- 2 1. Eine Rechtssache hat grundsätzliche Bedeutung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO, wenn eine für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das (abstrakte) Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 8. Januar 2003 X B 23/02, BFH/NV 2003, 504). Diese Voraussetzungen müssen in der Beschwerdeschrift dargelegt werden (§ 116 Abs. 3 Satz 3 FGO). Dazu sind substantielle und konkrete Angaben darüber erforderlich, weshalb eine Entscheidung des Revisionsgerichts über eine bestimmte Rechtsfrage im Interesse der Allgemeinheit liegt.
- 3 a) Der Kläger sieht die Fragen als klärungsbedürftig an, wovon der in der "Arbeitsorientierung zur vorläufigen Bewertung von Grund und Boden in der DM-Eröffnungsbilanz" (Arbeitsorientierung) angeführte Faktor der Gemeindegrößenklasse abhängig sei und ob für diesen Faktor neben der Einwohnerzahl der individuellen Gemeinde auch deren Lage oder gegebenenfalls Einbindung in einen größeren Wirtschaftsraum Bedeutung habe. Die vom Kläger aufgeworfenen Fragen betreffen die Auslegung der Arbeitsorientierung, die gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 des D-Markbilanzgesetzes (DMBilG) bis zur Bildung von selbständigen und unabhängigen Gutachterausschüssen für die Ermittlung der Grundstückswerte herangezogen werden konnte.
- 4 b) Es handelt sich um die Auslegung einer Übergangsvorschrift, der regelmäßig die grundsätzliche Bedeutung fehlt, weil sie wie auslaufendes Recht ihrer Natur nach nur eine vorübergehende Bedeutung hat, so dass ihre höchstrichterliche Klärung weder zur Erhaltung der Einheitlichkeit der Rechtsprechung noch zu einer bedeutsamen Weiterentwicklung des Rechts geboten erscheint (vgl. BFH-Beschluss vom 5. Juni 2003 V B 66/02, nicht veröffentlicht, juris; siehe auch Beschluss des Bundesverwaltungsgerichts vom 24. August 1994 11 B 24/94, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht 1995, 473; Lange in Hübschmann/ Hepp/Spitaler --HHSp--, § 116 FGO Rz 178, Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 115 Rz 35).
- 5 In einem solchen Fall hat der Beschwerdeführer genau und im Einzelnen darzulegen, weshalb die Frage dennoch von grundsätzlicher Bedeutung ist, wobei insbesondere dargetan werden muss, dass sich die als klärungsbedürftig angesehene Rechtsfrage in nicht absehbarer Zukunft weiterhin bei einem nicht überschaubaren Personenkreis

stellen kann (Lange in HHSp, § 116 FGO Rz 178). Eine solche Darlegung fehlt im Streitfall. Der Kläger hat lediglich ausgeführt, dass und warum nach seiner Auffassung die Stadt A als Teil des wirtschaftlichen Zentrums B angesehen werden müsse, so dass die Entscheidung des Finanzgerichts (FG) materiell-rechtlich fehlerhaft sei. Damit allein kann die grundsätzliche Bedeutung einer Rechtssache jedoch nicht dargelegt werden (vgl. Senatsbeschluss vom 18. Oktober 2011 X B 14/11, BFH/NV 2012, 172, m.w.N.).

- 6** 2. Eine die einheitliche Rechtsprechung i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO gefährdende Divergenz liegt vor, wenn das FG bei gleichem oder vergleichbarem Sachverhalt in einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage eine andere Auffassung vertritt als der BFH, das Bundesverfassungsgericht (BVerfG), der Gemeinsame Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes, ein anderes oberstes Bundesgericht oder ein anderes FG (vgl. Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 53, m.w.N.). Das FG muss seiner Entscheidung einen tragenden abstrakten Rechtssatz zu Grunde gelegt haben, der mit den ebenfalls tragenden Rechtsausführungen in der Divergenzentscheidung des anderen Gerichts nicht übereinstimmt (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 13. Juli 2011 X B 117/10, BFH/NV 2011, 2075, m.w.N.). Zur schlüssigen Darlegung einer Divergenzrüge nach § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO gehört u.a. eine hinreichend genaue Bezeichnung der vermeintlichen Divergenzentscheidungen sowie die Gegenüberstellung tragender, abstrakter Rechtssätze aus dem angefochtenen Urteil des FG einerseits und aus den behaupteten Divergenzentscheidungen andererseits, um eine Abweichung deutlich erkennbar zu machen. Des Weiteren ist darzulegen, dass es sich im Streitfall um einen vergleichbaren Sachverhalt und um eine identische Rechtsfrage handelt (vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 5. Oktober 2010 X B 72/10, BFH/NV 2011, 273, m.w.N.).
- 7** a) Es kann dahingestellt bleiben, ob die Ausführungen des Klägers diese Darlegungsanforderungen erfüllen, da eine Abweichung des finanzgerichtlichen Urteils vom BFH-Urteil vom 5. Juni 2007 I R 47/06 (BFHE 218, 221, BStBl II 2007, 818) nicht vorliegt. Der BFH führt in dieser Entscheidung aus, dass ein Bilanzansatz nicht nach § 4 Abs. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) geändert ("berichtigt") werden könne, wenn und soweit er denjenigen Kenntnisstand widerspiegeln, den der Kaufmann im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung bei pflichtgemäßer und gewissenhafter Prüfung hätte haben können. Das gelte nicht nur insoweit, als es um die Einschätzung tatsächlicher Umstände gehe, sondern ebenso im Hinblick auf die aus diesen Umständen zu ziehenden rechtlichen Folgerungen. Die Richtigkeit eines Bilanzansatzes, der im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung den Grundsätzen kaufmännischer Sorgfalt entsprochen habe, werde durch eine später eingetretene Veränderung in der rechtlichen Beurteilung des betreffenden Vorgangs nicht berührt.
- 8** b) Diese Voraussetzungen waren im Streitfall nicht gegeben. In den Urteilsgründen hat das FG ausgeführt, der Wert des Grundstücks sei in der DM-Eröffnungsbilanz von Anfang an fehlerhaft angesetzt worden, weil die in der Arbeitsorientierung genannten Faktoren unzutreffend angewandt worden seien und der Kläger zudem nicht berücksichtigt habe, dass dem Grundstück eine dinglich gesicherte Zufahrtsmöglichkeit gefehlt habe. Damit liegt nach Auffassung des FG die falsche Anwendung bestehender Bilanzierungsregelungen (im Streitfall § 9 Abs. 1 Satz 3 DMBilG i.V.m. der Arbeitsorientierung) vor und nicht eine Konstellation, bei der der Kläger nach pflichtgemäßer und gewissenhafter Prüfung davon ausgehen durfte, er habe das Grundstück richtig bilanziert.
- 9** 3. Die vom Kläger gerügte Anwendung der Regelung zur nachträglichen Abänderbarkeit einer DM-Eröffnungsbilanz gemäß § 36 Abs. 4 DMBilG kann ebenfalls nicht zur Zulassung der Revision führen. Zum einen hat es der Kläger unterlassen, die Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO zu erfüllen. Zum anderen verweist der angerufene Senat auf den BFH-Beschluss vom 25. August 2010 I B 42/10 (BFH/NV 2011, 25), in dem der I. Senat zu Recht ausführt, dass es keinem Zweifel unterliege, dass Bilanzansätze der DM-Eröffnungsbilanz, die im Widerspruch zu den Vorschriften des D-Markbilanzgesetzes stehen, auch in Jahresabschlüssen, die nach 1994 enden, berichtigt werden können. § 36 DMBilG habe die Möglichkeiten einer Bilanzkorrektur gegenüber § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG erweitern, nicht aber einschränken wollen.
- 10** 4. Die Revision kann auch wegen eines Verfahrensfehlers i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO nicht zugelassen werden.
- 11** a) Die Voraussetzungen der Verletzung des rechtlichen Gehörs wegen der nur teilweisen Berücksichtigung des Inhalts des nachgereichten Schriftsatzes des Klägers vom 24. Januar 2011 werden nicht hinreichend dargelegt.
- 12** aa) Eine Rüge der Verletzung des Rechts auf Gehör erfordert sowohl, dass der Beschwerdeführer darlegt, was er bei (ausreichender) Gewährung des rechtlichen Gehörs noch vorgetragen hätte, als auch, inwieweit dieser Vortrag zu einer für ihn günstigeren Entscheidung des FG hätte führen können (vgl. BFH-Beschluss vom 12. Oktober 2010 I B 190/09, BFH/NV 2011, 291, m.w.N.).
- 13** bb) Daran fehlt es. Der Kläger behauptet lediglich, der nicht verwertete Teil des Schriftsatzes sei von wesentlicher

Bedeutung (Grundstücksbewertung durch den Beklagten und Beschwerdegegner --das Finanzamt --FA--) gewesen, so dass nicht ausgeschlossen werden könne, dass das Urteil auf der mangelnden Gewährung rechtlichen Gehörs beruhen könne. Eine nähere Begründung bleibt er jedoch schuldig.

- 14** b) Im Gegensatz zur Auffassung des Klägers liegt keine Überraschungsentscheidung vor.
- 15** aa) Eine Überraschungsentscheidung kann gegeben sein, wenn der Spruchkörper im Verlauf des Verfahrens einen rechtlichen Hinweis gibt und später im Urteil entgegengesetzt entscheidet, ohne die Beteiligten zuvor auf diese abweichende Beurteilung hinzuweisen. Denn in einem solchen Fall werden die Grundrechte des fairen Verfahrens und des rechtlichen Gehörs verletzt (BVerfG-Beschluss vom 15. August 1996 2 BvR 2600/95, Neue Juristische Wochenschrift 1996, 3202; BFH-Beschluss vom 7. Juli 2003 VIII B 228/02, BFH/NV 2003, 1440). Anders ist es demgegenüber, wenn der Vollsenat von einer Rechtsansicht abweicht, die der Berichterstatter zu einem früheren Zeitpunkt gegenüber den Prozessbeteiligten geäußert hat. Denn ein rechtskundig vertretener Prozessbeteiligter kann im Allgemeinen nicht darauf vertrauen, der Spruchkörper werde der Rechtsansicht des Berichterstatters folgen (BFH-Beschlüsse vom 28. November 2006 X B 160/05, BFH/NV 2007, 480, und vom 19. Mai 2010 IX B 16/10, BFH/NV 2010, 1836).
- 16** bb) In seinem Schreiben vom 29. März 2010 hatte der Vorsitzende des zuständigen Senats des FG nach Durchsicht der Akten zwar zunächst darauf hingewiesen, "das Gericht" gehe davon aus, es handele sich bei dem in der Eröffnungsbilanz angesetzten Wert für das Grundstück um keinen Bilanzierungsfehler, woraus folge, dass jede der kaufmännischen Sorgfalt entsprechende Bilanzierung als richtig angesehen werden müsse, wenn der Bilanzansatz im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung den Grundsätzen kaufmännischer Sorgfalt entsprochen habe. Im Streitfall sei der Grundstückswert in der Eröffnungsbilanz unter Verwendung der "Arbeitsorientierung zur vorläufigen Bewertung von Grund und Boden" mit 1.023.937 DM errechnet worden. Wörtlich führte er zudem aus: "Damit dürfte eine der kaufmännischen Sorgfalt entsprechende Bilanzierung vorgelegen haben". Gleichzeitig forderte er aber in diesem Schreiben das FA auch auf, dem Gericht eine Abschrift der Arbeitsorientierung zu übersenden.
- 17** cc) Es kann dahingestellt bleiben, ob der Inhalt des Schreibens vom 29. März 2010 dem gesamten Spruchkörper zuzurechnen ist oder ob es als Meinungsäußerung eines Berichterstatters anzusehen ist. Der Inhalt des Schreibens konnte jedenfalls nicht dazu führen, dass sich der Kläger auf den Bestand dieser Aussagen verlassen durfte.
- 18** Die Grundlage für die Aussagen im Vorsitzendenschreiben, auf die sich der Kläger stützt, ist erkennbar die Annahme, dass der in der Eröffnungsbilanz angesetzte Wert für das Grundstück im Einklang mit den Vorgaben der Arbeitsorientierung ermittelt worden sei. Bereits in dem Schriftsatz vom 31. Mai 2010 wies das FA jedoch ausdrücklich darauf hin, dass nach seiner Meinung die in der Eröffnungsbilanz vorgenommene Bewertung des Grund und Bodens fehlerhaft sei, und begründete dies detailliert. Die Frage der richtigen Auslegung und Anwendung der in der Arbeitsorientierung vorgegebenen Kriterien wurde zudem in den weiteren Schriftsätzen des Klägers vom 30. August 2010 und vom 3. Dezember 2010 sowie des FA vom 25. Oktober 2010 kontrovers diskutiert. Vor diesem Hintergrund konnte der Kläger nicht davon ausgehen, das FG werde weiterhin von der Prämisse ausgehen, der Grundstückswert sei in Übereinstimmung mit der Arbeitsorientierung ermittelt worden, und die Auffassung vertreten, ein Bilanzierungsfehler sei nicht gegeben.
- 19** 5. Von einer Darstellung des Sachverhalts und einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ab.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)